

Якупов Марат Анисович

**Учет, контроль и управленческий анализ
затрат на производство и себестоимости
продукции в системе внутреннего управления
деятельностью нефтегазодобывающей
компании**

Специальность 08.00.12- "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань 2003

Диссертация выполнена на кафедре финансового учета Казанского государственного финансово-экономического института.

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Гарифуллин Казим Мугаллимович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Нестеров Владимир Николаевич

кандидат экономических наук, доцент
Хайруллин Ильдар Гадельевич

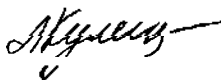
Ведущая организация - **ОАО «Татнефть»**

Защита состоится 24 апреля 2003 г. в 16 часов на заседании диссертационного совета Д 212.083.01 в Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института

Автореферат разослан 24 марта 2003 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук,
профессор



Л И Куликова

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Добыча нефти и попутного газа в современных условиях рассматривается как важнейшая составляющая нефтегазохимического комплекса страны. В Республике Татарстан, например, в этом комплексе сосредоточено 28% численности всех занятых в промышленности. Их трудом создается 54,5% промышленной продукции, 72% добавленной стоимости, 78% промышленной прибыли и обеспечиваются 60% налоговых отчислений промышленности в бюджеты всех уровней. Крупнейшим предприятием нефтегазохимического комплекса Республики Татарстан является ОАО "Татнефть" - крупнейшее предприятие не только Республики Татарстан, но и всей Российской Федерации. По объему производимой продукции ОАО "Татнефть" входит в первую восьмерку предприятий РФ. По разведанным запасам нефти и попутного газа в регионе у нефтяной промышленности РТ большие перспективы развития.

Экономика добычи нефти в настоящее время испытывает на себе сильное влияние таких факторов, как ценообразование на нефть на мировом рынке и экология, требующая вложений крупных денежных ресурсов. Система налогообложения также ограничивает возможности внутреннего финансирования технического развития отрасли, что в конечном счете обуславливает снижение темпов развития прогрессивных способов добычи и подготовки нефти для реализации потребителям.

Сказанное предъявляет жесткие требования к повышению экономической эффективности процессов нефтедобычи, подготовки нефти и ее перекачки. Среди проблем, на которые необходимо обратить особое внимание, на первое место выдвигается совершенствование управления затратами, являющееся важным фактором мобилизации внутренних резервов для обеспечения финансовой устойчивости функционирования предприятий отрасли.

Исследование путей совершенствования управления затратами сопряжено с поиском модели рыночного внутрихозяйственного механизма и методов управления организациями и их подразделениями. При выборе модели управления внутренними экономическими отношениями важное значение имеет изучение особенностей технологических процессов добычи нефти и попутного газа, характера продукции и внутренних экономических связей, оказывающих влияние на постановку планирования, учета, контроля и экономического анализа затрат на производство и себестоимости продукции.

В свете сказанного исследование для выработки рекомендаций по формированию комплексной системы учета, контроля и анализа затрат на производство и себестоимости продукции в интеграции с моделью внутреннего хозяйственного механизма управления нефтедобывающей организацией представляет большой теоретический и практический интерес.

Подобные системы необходимы для информационного обслуживания процессов принятия управленческих решений. В странах с развитой рыночной экономикой они получили название управленческого учета. Вместе с тем исследователи проблем управления фирмами на Западе подчеркивают, что термины "производственный учет" и "управленческий **учет**" - синонимы. Мало того, большинство компаний предпочитают действовать на основе единой системы учета затрат, в которой сопоставляются понесенные расходы и полученные доходы.

В данной работе производственный учет рассматривается как элемент комплексной системы внутреннего экономического управления организацией и ее подразделениями в модели хозяйственного механизма.

Вопросы производственного учета (управленческого учета) с позиций управления экономикой предприятия в современной экономической литературе проработаны достаточно полно. Значительный вклад в их исследование внесли В.О. **Бариленко**, П.С. Безруких, С.А. **Бороненкова**, Н.А. Бортник, К.М. **Гарифуллин**, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, Е.А. **Мизиковский**, О.Г. Николаева, В.Ф. Палий, Т.В. Шишкова, С.А. Стуков, Н.Г. Чумаченко, А.А. Шеремет, Л.З. **Шнейдман** и другие. Среди зарубежных авторов, посвятивших свои научные труды проблемам управления затратами, следует отметить К. **Друри**, Ч.Т. **Хорнгрена**, Р. Энтони и других.

Однако применительно к рыночным условиям **хозяйствования** во взаимосвязи с внутрихозяйственным механизмом в его современной модели проблемы управления затратами и финансовыми результатами в **нашей** стране исследуются пока недостаточно.

Целью нашего исследования является разработка рекомендаций по учету, контролю и управленческому анализу затрат на производство в рыночной модели внутреннего управления с использованием нормативного метода в нефтегазодобывающей отрасли.

Для достижения указанной цели нами поставлены и решены следующие задачи:

изучить сущность и функции моделей внутреннего экономического управления и оценить возможность их адаптации к условиям нефтегазодобывающей отрасли;

рассмотреть связь учета затрат и **калькулирования** себестоимости продукции с внутривоздейственным механизмом управления подразделениями **нефтегазодобывающей** организации;

рассмотреть порядок выделения центров ответственности, мест и центров затрат для постановки планирования, аналитического учета затрат, контроля и управленческого анализа затрат на производство;

осуществить классификацию затрат на производство в соответствии с современными требованиями к управлению ими;

изучить сущность, назначение, задачи и методы бюджетирования для увязки системы учета, контроля и анализа затрат и подготовки рекомендаций по формированию концепции интегрированной системы управления затратами и себестоимостью продукции;

осуществить анализ действующей системы внутренней отчетности организации и ее подразделений для информационного обеспечения внутренних должностных лиц (менеджеров) при принятии ими управленческих **решений** и разработать рекомендации по ее совершенствованию;

изучить особенности технологических процессов нефтегазодобычи, характер продукции и организацию производства для научного обоснования применяемых в отрасли методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, объектов и точек контроля затрат;

изучить необходимость и способы формирования и применения трансфертных цен в нефтегазодобывающей отрасли;

изучить вопросы организации управленческого анализа в нефтяных компаниях для оценки эффективности применяемых методов управленческого анализа, а также разработки конкретных предложений по построению аналитической работы в соответствии с формируемой концепцией целостной системы внутреннего управления.

При разработке темы автором широко использованы материалы ОАО **“Шешмаойл”**, в частности, структура организации, бюджеты подразделений, действующая методика учета затрат на производство, номенклатура статей калькуляции, приемы анализа затрат, рентабельности скважин и др.

Автором проработана **учетно-экономическая** литература по вопросам учета и анализа в нефтедобывающей отрасли, изучены ранее изданные Министерством нефтяной промышленности нормативные документы.

По результатам проведенных исследований получены следующие научные результаты, составляющие научную новизну диссертации:

предложена бюджетная модель внутривоздейственного экономического управления организацией с учетом технологических особенностей и организации производства нефтедобывающей отрасли;

исследована **взаимосвязь** модели **внутреннего** экономического управления **организацией**. ее функций с системой учета и анализа затрат и предложена концепция **интегрированной** системы внутреннего экономического управления организацией и ее подразделениями по нормативному методу;

предложено вместо терминов "управленческий учет" и "бюджетирование" **использовать** термины: "производственный учет" как **элемент** системы **внутреннего** управления организацией; "финансовое планирование" и "составление сметы" как плановая функция управления организацией и ее подразделениями;

разработана классификация **затрат** на производство и объектов их учета для нефтегазодобывающей отрасли в соответствии с требованиями рыночной экономики по таким признакам, как "**релевантность**", "зависимость от объемов производства", "зависимость от финансового положения", "экономическое содержание", "назначение", "участие в процессе изготовления продукции" и др.;

предложена адаптированная к условиям нефтегазодобывающей отрасли номенклатура объектов учета и контроля затрат;

на основе изучения особенностей добычи нефти и попутного газа обосновано применение попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в **бесполуфабрикатном** варианте с использованием элементов нормативного метода для организаций нефтегазодобывающей отрасли;

обоснована необходимость применения и методика формирования трансфертных цен для организации нефтегазодобывающей отрасли;

предложена система внутренней отчетности как важнейшей составляющей производственного учета для нефтегазодобывающей отрасли;

предложена система методов управленческого анализа основных показателей деятельности организации (себестоимости, прибыли от продаж), учитывающая особенности нефтегазодобывающей отрасли.

В совокупности предложенные в работе рекомендации формируют научную концепцию системы учета, контроля и анализа затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в бюджетной модели управления организацией по нормативному методу.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является учет, контроль и экономический анализ затрат на производство и себестоимости продукции.

Предметом исследования являются особенности учета, контроля и экономического анализа затрат на производство и себестоимости продукции в нефтегазодобывающей отрасли, их взаимосвязь с внутрихозяйственным экономическим механизмом управления организацией и ее подразделениями, совершенствование учета затрат в нефтегазодобывающей отрасли на основе адаптации принципов нормативного метода (стандартизации) и директ-костинга в интеграции с бюджетной моделью внутренних экономических отношений.

Методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования явились научные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов по управленческому учету, научная, методическая и нормативная литература в исследуемой области. В процессе работы над темой применены такие общенаучные и частные методы, как анализ и синтез, индукция и дедукция, экономической статистики и др.

Автором критически проанализирован и оценен собственный опыт по организации управления нефтегазодобывающей организацией ОАО «Шешмаойл».

Практическая значимость исследования. Рекомендации автора по построению интегрированной системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции во взаимосвязи с бюджетной моделью внутреннего управления организацией могут быть внедрены в аналогичные предприятия нефтегазодобывающей отрасли для повышения уровня внутрихозяйственного управления, существенной перестройки планирования и контроля затрат и доходов организаций.

Научные выводы автора могут быть использованы как теоретическая база для новых исследований в избранной отрасли.

Основные результаты диссертации внедрены в практику. В частности, более двух лет функционирует разработанная и внедренная система бюджетного управления подразделениями и организацией в целом в ОАО «Шешмаойл».

Апробация результатов исследования. Результаты исследования были доложены на научно-практической конференции Казанского государственного финансово-экономического института, на техническом совете ОАО «Шешмаойл».

Публикации. По теме диссертации опубликовано 4 научные работы, раскрывающие основные положения исследования.

Объем и структура диссертации Диссертация состоит из введения, трех глав, библиографического списка, включающего **103** наименований, изложена на **171 странице** машинописного текста и содержит **18** рисунков, **28** таблиц и **3-приложения** и имеет следующую структуру:

Введение

1. Сущность, назначение и **функции** учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в системе внутреннего управления нефтегазодобывающей компанией.

1.1 Сущность, назначение и функции моделей внутреннего управления деятельностью нефтегазодобывающей организации в условиях рыночной экономики.

1.2. Классификация затрат в нефтедобывающих компаниях с **позиции** управления экономикой предприятия.

2. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в бюджетной модели внутреннего управления деятельностью нефтегазодобывающей компании.

2.1. Бюджетирование как экономическая модель внутреннего управления деятельностью нефтегазодобывающей компании.

2.2. Особенности формирования центров ответственности, **мест** и центров затрат в системе учета затрат в нефтегазодобывающей компании.

2.3. Организация учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в бюджетной модели управления нефтегазодобывающей компанией.

2.4. Трансфертные цены и их применение в системе внутреннего управления нефтегазодобывающей компанией.

3. Управленческий анализ в системе управления затратами и прибыльности деятельности нефтегазодобывающей компании.

3.1. Внутренняя отчетность компании как информационная база оперативного контроля и управленческого анализа затрат.

3.2. Методика управленческого анализа затрат на производство и себестоимости продукции нефтегазодобывающей компании.

3.3. Управленческий анализ финансовых результатов деятельности нефтегазодобывающей компании.

Заключение.

Библиографический список.

Приложения.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ

Во введении раскрыта актуальность темы, цели и задачи исследования, отражены объект и предмет исследования, сформулирована научная новизна и практическая значимость и апробация полученных результатов.

В первой **главе** "Сущность, назначение и функции учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в системе внутреннего управления **нефтегазодобывающей** компанией" рассмотрены исторические и экономические предпосылки становления и развития системы внутреннего экономического управления предприятиями и их подразделениями, дано теоретическое обоснование **современной** концепции учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в интегрированной системе внутреннего управления предприятиями.

Особенностью рыночных отношений в рыночной экономике России является то, что функционирование хозяйствующих субъектов происходит в условиях **устранения** государственной опеки, иждивенчества и уравниловки, утверждения основополагающих принципов материальной заинтересованности и полной ответственности за результаты своей деятельности.

Рыночные принципы хозяйствования обуславливают необходимость создания новой системы внутреннего управления организациями и их подразделениями, ее теоретического обоснования и практической разработки.

Центральным звеном в системе внутреннего управления субъектами хозяйствования является система **производственного** учета. В условиях административно-командной системы была разработана ее нормативная модель под названием "Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции". Однако этот метод более или менее успешно внедрялся только на предприятиях машиностроения с массовым и крупносерийным характером производства. В условиях добывающей промышленности **нормативный** метод не нашел применения, хотя некоторый **опыт** был накоплен.

Экономическое значение этой модели управления затратами было невысоким. Руководители предприятий не были заинтересованы, чтобы информация о затратах была прозрачной, так как экономия, достигнутая на предприятиях, оборачивалась ужесточением норм затрат со стороны вышестоящих командных органов, установлением более высоких плановых заданий по снижению себестоимости продукции.

В условиях рыночной экономики, когда эти атрибуты командной системы были устранены, поиски наиболее эффективных систем внутреннего управления привели к тому, что исследователи обратили свое внимание

на опыт стран с развитой рыночной экономикой. В литературе широко описывают такие системы, как "управленческий учет" (его называют также производственным учетом) и бюджетирование.

В экономической литературе дается несколько определений управленческого учета. Однако по нашему мнению, наиболее точное определение дано в учебнике по управленческому учету профессором В.Б. Ивашкевичем: "Под управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения". Весьма важно, с нашей точки зрения, высказывание автора, что управленческий учет связан с формированием и использованием экономической информации для управления внутрихозяйственным субъектом (предприятием, фирмой, банком и т.п.). Следует отметить, что отдельные зарубежные авторы ставят знак равенства между понятиями "производственный учет" и "управленческий учет". Так, К. Друри утверждает, что "оба термина часто применяются как синонимы", что "большинство компаний предпочитают действовать на основе единой системы учета затрат, в которой сопоставляются понесенные расходы и полученные доходы". Отечественные ученые подчеркивают, что "учет затрат и калькулирование себестоимости продукции - это один из важнейших разделов управленческого учета, именно себестоимость единицы продукции является основой принятия большого числа управленческих решений".

На наш взгляд, несмотря на важность производственного учета, его нельзя рассматривать вне связи с другими функциями управления, ибо невозможно совершенствование системы управления в целом на основе улучшения только отдельных ее функций. Поэтому "система производственного учета" должна рассматриваться как интегрированная система нормирования, планирования, учета, контроля, анализа затрат на производство и принятия управленческих решений. В такой системе учет затрат выполняет лишь одну из функций управления.

Следовательно, было бы методологически более обоснованным, если бы "управленческий учет" рассматривался как система управления затратами на производство, себестоимостью продукции и финансовыми результатами, а учет затрат и калькулирование — как одна из ее функций. Такой подход, по нашему мнению, отвечает менталитету управляющих в системе российского учета.

Поскольку показатели "затраты", "себестоимость" и "прибыль" - это основные показатели деятельности предприятий, систему управления зат-

ратами, себестоимостью продукции и финансовыми результатами можно назвать также и системой внутреннего управления предприятием.

Производственный учет как функция внутреннего управления организацией и ее подразделениями нуждается в выборе метода управления затратами и себестоимостью продукции. В качестве метода управления затратами и на Западе, и в отечественном учете **рекомендуют** пользоваться нормативным методом. Мы **такое** мнение разделяем и хотим добавить, что в современных условиях нормативный метод следует применять как комбинированный: "нормативный метод – директ–кост" (или стандарт–кост – директ–кост).

По нашему мнению, в условиях рыночной экономики целесообразно нормативные калькуляции на начало месяца составлять на основе норм, которые к концу месяца должны быть достигнуты. В этом случае оценочным показателем становится не только случай несоблюдение норм (отклонение от норм), но и динамика нормативной себестоимости. Только тогда производственный учет можно назвать нормативной моделью управления затратами и себестоимостью продукции.

Нормативная модель управления становится моделью более высокого уровня, если с ее помощью осуществляется учет и контроль отклонений от норм не только по носителям и статьям затрат, но и по центрам ответственности, местам (цехам) и центрам затрат (участкам, бригадам, рабочим местам).

В условиях рыночной экономики главным показателем деятельности организации является финансовая устойчивость. Поэтому модель внутреннего экономического управления должна быть ориентирована на решение этой главной проблемы – обеспечение финансовой устойчивости функционирования организации. Модель управления, построенная на концепции финансовой устойчивости, становится альтернативной нормативной моделью. Эту модель принято называть бюджетной или бюджетированием, так как основу контроля составляет финансовый план (бюджет).

Бюджетная модель, по **нашему** мнению, является более **рыночно** направленной и нами принимается как модель внутреннего экономического управления нефтяными компаниями. По своей сути **бюджет** – это план, показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Основу построения информационной **базы** контроля и управления, а также технологии **учета** составляет классификация затрат на производство. По нашему мнению, в нефтяных **компаниях** наряду с традиционными

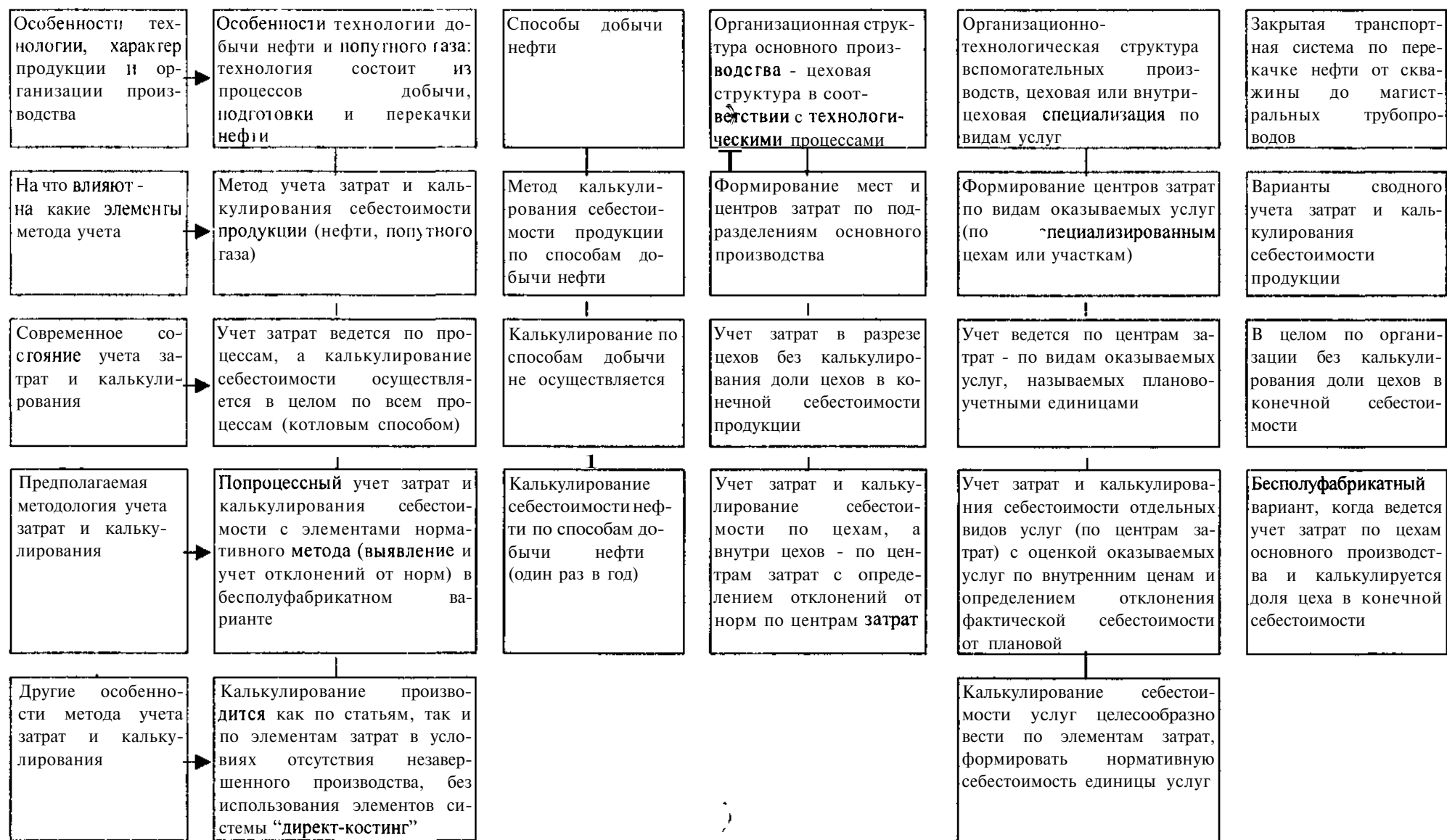


Рис 1. Влияние особенностей технологии, характера продукции и организации производства на методологию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

признаками классификации (экономическое содержание, назначение и др.) необходимо вводить новые признаки **классификации**, которые преследуют цели **повышения** уровня управления затратами. К ним относятся "релевантность" (релевантные и нерелевантные), "зависимость от финансового положения" (необходимые и дополнительные), "зависимость от отражения в учете" (явные и неявные), "зависимость от объемов деятельности" (переменные и постоянные или условно-переменные и условно-постоянные).

Во второй главе "Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в бюджетной модели внутреннего управления деятельностью нефтегазодобывающей компании" рассмотрены сущность бюджетирования как рыночного хозяйственного механизма управления, особенности формирования информации по центрам ответственности, местам и центрам затрат, а также основные факторы, влияющие на методологию учета затрат и калькулирования в нефтегазодобывающих компаниях.

Бюджетирование рассматривается как важнейшее направление преодоления недостатков в планировании и контроле деятельности российских компаний в нефтяной промышленности. Ознакомление с опытом организации управления деятельностью нефтяных компаний региона показывает, что бюджетная модель становится эффективным инструментом системы управленческого планирования и контроля.

В соответствии с темой исследования автор вопросы бюджетирования рассматривает как **фактор**, влияющий на постановку **учета** затрат в нефтедобывающих компаниях. Дело в том, что взаимосвязанное (интегрированное) построение системы внутреннего управления (системный подход) обеспечивает ее целостность и создает необходимые организационно-экономические предпосылки успешного применения всех компонентов системы, в том числе нормативного метода планирования, учета, контроля и анализа затрат на производство и себестоимости продукции.

Отправным моментом для взаимосвязанного с бюджетированием построения учета затрат на производство являются такие принципиальные положения модели, как состав и структура бюджетов, нормативное хозяйство, используемое в процессе составления бюджетов, называемые на практике лимитами эксплуатационных затрат, деление бюджетов на операционные и финансовые. Отметим, что операционные бюджеты (сметы) включают бюджеты продаж, производства, производственных запасов, прямых материальных затрат, прямых трудовых **затрат**, производственных накладных расходов, управленческих и коммерческих расходов и **прогнозный отчет** о прибылях и убытках.

К финансовым бюджетам относятся инвестиционный, кассовый и балансовый отчет.

Центральным бюджетом в организациях нефтяной промышленности является бюджет движения платежных средств (поступления и расхода), создающий возможности для определения периодов излишка и нехватки финансовых ресурсов и кассовой прибыли.

Все бюджетные позиции являются одновременно учетно-контрольными позициями. Операционные бюджеты, составленные по местам и центрам затрат, по существу являются нормативными калькуляциями, составленными на краткосрочный период. "Лимиты затрат" заменяют собой нормы и нормативы затрат, используемые для предварительного и текущего контроля затрат.

Важным элементом модели внутреннего экономического управления является формирование информации о затратах по центрам ответственности, местам и центрам затрат.

Раскроем эти термины применительно к нефтегазодобывающим компаниям.

1. Центр ответственности - это сфера или вид деятельности во главе с ответственным лицом (менеджером), который имеет право или обязан принимать решение.

Например, заместитель генерального директора компании по производству, главный инженер, главный технолог, главный энергетик, заместитель генерального директора по административно-хозяйственной работе, финансовый директор и др.

2. Места затрат - места, где осуществляются производство (добыча) продукции, выполнение работ и оказание услуг, которые являются административно-хозяйственными единицами в организационной структуре компании. В нефтегазодобывающих компаниях различают основные места затрат (цехи добычи нефти и газа) и вспомогательные (производства, обеспечивающие нужды основного производства в запасных частях, энергии, текущем и капитальном ремонте скважин и т.п.).

3. Центры затрат - это внутрицеховые подразделения, образуемые по принципу единства оборудования, выполнения операций или функций. Для более четкого обозначения в системе оперативного управления производством в странах Запада (например, в США) эти подразделения принято называть рабочими центрами. Думается, что термин "рабочий центр" вполне целесообразно применять в теории и практике внутреннего управления и в системе отечественного учета. К ним следует относить участки, бригады, группы рабочих мест, отдельные рабочие места.

В нефтегазодобывающей компании места затрат совпадают с организационной структурой управления, что облегчает **организацию аналитического учета** затрат на **производство** в компаниях. Учет затрат по местам затрат необходим не только для контроля затрат, но и для обеспечения контроля за сохранностью **материально-производственных запасов**, находящихся в этих подразделениях. Отметим **также**, что учет затрат в разрезе центров ответственности и центров затрат необходим для углубления внутреннего экономического управления компанией. Вместе с тем формирование информации о затратах в системном учете (финансовом учете) достаточно ограничить уровнем мест затрат. Другие разрезы учета целесообразно вести в рамках оперативного учета.

Исследования особенностей технологии, организации производства и внутренних экономических связей позволили повысить теоретический уровень обоснования методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в нефтегазодобывающей промышленности. По нашему мнению, метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в нефтегазодобывающей отрасли в современных условиях можно характеризовать следующим образом:

метод учета затрат и калькулирования - **попроцессный**;

вариант сводного учета затрат - **бесполужабрикатный**;

возможность применения нормативного варианта учета **затрат** — целесообразно применять элементы нормативного метода в сочетании с директ-костингом с учетом специфики отрасли;

возможность и целесообразность внедрения **директ-коста** — целесообразно для управленческого анализа прибыли;

калькулирование себестоимости продукции возможно и **целесообразно** как по статьям калькуляции, так и элементам затрат;

целесообразно калькулирование себестоимости продукции как по процессам, так и по способам добычи нефти;

целесообразно формирование затрат по скважинам для анализа рентабельности их функционирования.

Схема влияния особенностей технологии, характера продукции и организации производства на методологию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлена на рис. 1 (см.разворот).

Наиболее вероятную **детализацию** центров ответственности, мест и центров затрат в нефтегазодобывающих **компаниях** можно представить, как показано в таблице.

Центр ответственности	Места затрат - подразделения компании	Цены затрат - внутри мест затрат
1	2	3
10. Основное производство	1001 Цех добычи нефти и газа №1 (ЦДНГ) 1002 ЦДНГ №2 1003 ЦДНГ №3 1004 ЦДНГ №4 1009 Цех поддержания давления	1001 01 Операторы промысла 1001 02 Ремонтный участок 1001 03 Участок автоматизации 1001 04 Электромастерская и т.д. 1002 01 – 1002 09 1003 01 – 1003 09 1004 01 – 1004 09 1009 01 – 1009 09
11. Производственное обслуживание	1111 Цех подготовки и перекачки нефти 1121 Цех прокатно-ремонтный эксплуатационного оборудования 1127 Цех подземного ремонта скважин 1128 Цех капитального ремонта скважин	1111 01 – 1111 09 1121 01 Механический участок 1121 02 Кузнечный цех 1121 03 Участок изоляции труб и т.д. 1127 01 – 1127 09 1128 01 – 1128 09
12. Энергохозяйство	1200 Служба главного энергетика 1223 Прокатно-ремонтный цех электрооборудования и электроснабжения 1227 Цех пароводоснабжения	
13. Техническое управление и развитие	1301 Отдел главного технолога	

1	2	3
	1302 Проектно-сметное бюро 1316 Цех НИР и проектных работ 1336 Цех автоматизации производства	
14 Хозяйственное управление	14601 Дирекция 14602 Бухгалтерия 14605 Административно-хозяйственный отдел 14608 Прочие службы	
15 Управление технологическим транспортом	15001 Автоколонна №1 15002 Колонна спец. транспорта №2 15003 Тракторная колонна №3	

В системе внутреннего управления нефтегазодобывающей отрасли широко применяются натуральные **показатели**, что составляет специфику данной отрасли, **обогащающую** систему контроля деятельности компаний. Наши исследования показали, что основным участком, где применяются натуральные показатели, является учет и анализ работы скважин. В частности, формируется **информация**: 1) о добыче нефти и газа по номерам скважин, месторождениям и нефтяным горизонтам, по типам насосов; 2) о простоях скважин по причинам. На основании первичных **измерений** добытой нефти, газа, воды ежемесячно с нарастающим итогом составляется отчет об эксплуатации скважин. Эти данные используются для принятия решений о целесообразности продолжения эксплуатации тех или иных скважин. Данные имеют и научное значение, так как позволяют оценить **эффективность** тех или иных методов добычи нефти.

Особенностью формирования управленческой информации, используемой как в системе бухгалтерского учета, так и в системе оперативного управления, является первичный сбор данных о добытой **нефти** и ее движении по процессам и **хранилищам**.

Важным инструментом учета в системе внутреннего управления является трансфертное ценообразование. На наш взгляд, необходимо в нефтегазодобывающих компаниях пользоваться системой внутренних трансфертных цен для учетного отражения услуг вспомогательных производств

основному производству. Трансфертные цены позволяют определять выручку и финансовый результат **структурного** подразделения (мест затрат). Отражение услуг вспомогательных производств в затратах основного **производства**, а также взаимных услуг необходимо осуществлять в течение года по неизменным ценам, так как потребители услуг за стоимость услуг ответственности не несут. Разницу между стоимостью услуг по ценам и фактической себестоимостью этих услуг целесообразно отражать в себестоимости продукции основного производства в централизованном порядке.

В третьей главе "Управленческий анализ в системе управления затратами и прибыльности деятельности **нефтегазодобывающей** компании" рассмотрены проблемы формирования внутренней отчетности компании как информационной базы оперативного контроля и анализа, а также вопросы построения управленческого анализа показателей себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности компании.

Исследования системы документооборота в нефтяных компаниях позволили установить, что в системе внутреннего управления подразделениями компаний и компаниями в целом применяется большая номенклатура управленческих документов и отчетов. **Для** повышения эффективности их применения целесообразно в каждой компании создавать и утверждать руководством компании систему управленческого документооборота. При этом строго определить, какую информацию для принятия решений представлять генеральному директору и его заместителям, менеджерам **целнгов** ответственности и мест затрат. Система управленческого документооборота должна быть увязана с оргструктурой управления компанией.

Среди отчетов, составляемых в системе управления компанией, по нашему мнению, особую ценность имеют отчеты о прибылях и убытках, увязанные с методом управления по отклонениям. При этом для ужесточения контроля и своевременного принятия решений целесообразно их составлять два раза в месяц. Отчеты о прибылях и убытках должны быть взаимоувязаны с отчетами о движении денежных средств.

Бюджетная модель внутреннего управления организацией предполагает **осуществление** жесткого контроля за дебиторской и кредиторской задолженностью. Для этого в работе предложена специальная форма отчетности, представляемая генеральному директору ежемесячно.

Компонентом системы внутреннего управления компанией является управленческий анализ. В нефтегазодобывающих компаниях этому элементу производственного учета не уделяется должного внимания.

Основным приемом анализа в компаниях является сравнение фактической информации с ее плановыми значениями. Однако необходимо анализ превратить в действенный инструмент не только для объяснения причин нежелательных отклонений, но и для предупреждения, чтобы они не повторялись в будущем. Вместе с тем привязка известных общих методов управленческого анализа к особенностям нефтегазодобывающей отрасли **происходит** крайне медленно. В данной диссертации сделана попытка **несколько** ускорить этот процесс, поскольку в системе внутреннего управления принятие решений осуществляется на основе управленческого анализа.

Одним из направлений аналитической работы является анализ себестоимости добычи нефти, который будет способствовать разработке рекомендаций по экономии материальных и трудовых ресурсов, выработке эффективных управленческих решений. Предполагается анализ себестоимости добычи нефти проводить в два этапа. На первом этапе анализируется сводная информация о себестоимости добычи нефти, а на втором - анализ изменения себестоимости одной тонны нефти по факторам.

Анализ затрат по статьям калькуляции позволяет определить влияние на отклонения фактической себестоимости от плановой по каждой статье затрат. Например, предлагается осуществлять анализ затрат на электроэнергию с определением влияния таких факторов, как объем глубинно-**насосной** добычи, удельный расход электроэнергии на 1 тонну нефти **и** цена **на электроэнергию**. Даны рекомендации по анализу затрат на оплату труда, амортизации скважин, ремонт скважин, на повышение отдачи пластов и др.

Между себестоимостью добычи **нефти** и прибылью от продаж существует прямая связь, поэтому управленческий анализ предусматривает анализ прибыли от продаж по факторам (изменения объема продаж нефти; изменения себестоимости продаж нефти; изменения цен на нефть; изменения сдвигов в структуре продаж).

В рассматриваемой главе приводится методика анализа рентабельности скважин, которую автором рекомендуется адаптировать к условиям нефтяных компаний региона. Предложенный анализ необходим для формирования оптимального плана добычи **нефти**, **снижения** затрат на **добычу** нефти, выявления убыточных скважин и улучшения финансового состояния компании. Особенностью **предложенной** методики является то, что она не базируется напрямую на данных учета затрат на производство, поскольку учет затрат по скважинам в компаниях не ведется. Вместе с тем анализ рентабельности скважин представляет большой интерес. Поэтому автор соглашается с опытом ряда компаний, когда в качестве критерия экономической целесообразности эксплуатации добывающей скважины при-

нимается показатель превышения (или равенство) выручки от реализации добываемой нефти из соответствующей скважины (отметим, что добыча нефти в натуре учитывается по каждой скважине) над эксплуатационными затратами на ее **извлечение** с учетом амортизационных отчислений и налоговых платежей из прибыли (на имущество и местные налоги). Если указанное соотношение соблюдается, то нефтяная компания должна принимать решение о целесообразности эксплуатации скважины.

В систему комплексного анализа себестоимости продукции и прибыли от продаж включен маржинальный анализ на основе информации, формируемой в **интегрированном** учете "нормативный метод - **директ-костинг**".

В заключении подведены итоги исследований, сформулированы выводы, предложения и рекомендации по теме исследования.

Опубликованные работы по теме диссертации

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. **Якупов М.А.** Особенности **технологии**, характера продукции и организации добычи нефти и их влияние на методологию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции // Бухгалтер Татарстана. 2002. № 23. 0,34 п.л.

2. **Якупов М.А., Соколов А.Ю.** Учет затрат на предприятиях нефтедобывающей промышленности // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань: Изд-во КГФЭИ, 2003. 0,3 п.л.

3. **Якупов М.А., Самигуллин А.А.** Вопросы постановки управленческого учета в нефтяной промышленности // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань: Изд-во КГФЭИ, 2003. 0,3 п.л.

4. **Сунгатуллина Л.Б., Якупов М.А.** Оценка эффективности деятельности предприятий нефтяной **промышленности** // Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики: Тезисы докладов итоговой научно-практической конференции. Казань: Изд-во КГФЭИ, 2003. 0,2 п.л.

